

Audience publique du 12 janvier 2009

Recours formé par
Monsieur ... et Madame ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24135 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 3 mars 2008 par Monsieur ... et son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions Directes du 4 décembre 2007, répertoriée sous les numéros C 14046 ; C14047 ; C14048 ; C14049 ; C14050 ; C14051 ; C14052 et C14053 du rôle, ayant rejeté comme non fondées 1) les réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002 à 2005, émis le 20 juin 2007 par l'administration des Contributions Directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition Echternach à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ... et 2) les réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002 à 2005, émis le 20 juin 2007 par l'administration des Contributions Directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition Echternach à l'égard de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 juin 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions entreprises ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie et Monsieur ... et Madame ... en leurs explications à l'audience publique du 20 octobre 2008.

En date du 20 juin 2007, l'administration des Contributions Directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition d'Echternach, ci-après désignée par « le bureau d'imposition », émit les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002 à 2005 à l'égard de Monsieur ... et de son épouse Madame Le même jour, le bureau d'imposition émit les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002 à 2005 à l'égard de Monsieur

Par courriers du 16 août 2007, Monsieur et Madame ...-... ont introduit des réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu précités auprès du directeur de l'administration des Contributions Directes, ci-après désigné par « le directeur ». Par courriers du même jour, Monsieur ... a introduit des réclamations contre les bulletins de l'impôt commercial communal précités auprès du directeur.

Par décision du 4 décembre 2007, répertoriée sous les numéros C 14046 ; C14047 ; C14048 ; C14049 ; C14050 ; C14051 ; C14052 et C14053 du rôle, le directeur répondit aux réclamations introduites en date le 16 août 2007 par Monsieur et Madame ...-... dans les termes suivants :

«Vu les requêtes (C 14046, C 14047, C14048, C 14049) introduites le 20 août 2007 par les époux ... et la dame Johanne ..., demeurant à L-... pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003, 2004 et 2005, tous émis le 20 juin 2007;

Vu les requêtes (C 14050, C 14051, C 14052, C 14053) introduites le 20 août 2007 par le sieur ... pour réclamer contre les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2002, 2003, 2004 et 2005, tous émis le 20 juin 2007 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables;

Considérant que, même sans être visés explicitement par les réclamations, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années litigieuses se trouvent néanmoins affectés d'office en application du § 5 de la 2e GewStW du 16 novembre 1943 et de la GewStR. 13 (cf. § 7 GewStG.), pour le cas où il en résulterait une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (C. E. 06.02.1996, no 8925); qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer par une seule et même décision;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition de les avoir soumis, pour les années litigieuses à l'impôt sur le revenu respectivement à l'impôt commercial communal par voie de taxation, qu'ils en contestent aussi bien le principe que la hauteur de l'imposition;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public; qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que les réclamants avaient remis pour les années litigieuses des déclarations pour l'impôt sur le revenu et pour l'impôt commercial communal en déclarant à chaque fois un revenu imposable zéro avec la seule explication qu'ils ne

disposeraient que de revenus exonérés; qu'ils n'ont cependant pas appuyé cette affirmation par une quelconque pièce;

Considérant de prime abord, que le réclamant avait déjà introduit des requêtes similaires pour les années 1999, 2000 et 2001, vidées respectivement sous les numéros du rôle C 11644 et C 12630; qu'il y avait été retenu que faute d'indications concises de la part du réclamant en relation avec ses revenus éventuellement imposables à l'étranger, le directeur des contributions avait, en date du 16 février 2004, demandé assistance à «l'administration belge de la fiscalité des entreprises et des revenus» et au «Belastingdienst/FIOD/ Informatie» des Pays Bas en vue du juste établissement de l'impôt luxembourgeois; que l'enquête, effectuée en Belgique et aux Pays Bas, sur base de l'article 26 de la Convention Luxembourg-Pays Bas et de la Directive du Conseil des Communautés Européennes du 19 décembre 1977 (77/799/CEE) et celle du 6 décembre 1979 (79/1070/CEE), a révélé que le réclamant n'était enregistré pour l'impôt sur le revenu dans aucun des deux pays;

Considérant que la Cour Administrative a en date du 30 janvier 2007 (n° du rôle 21978 C) réformé le jugement du 23 août 2006 et déclaré la requête déposée le 25 novembre 2005 au greffe du tribunal irrecevable;

Considérant qu'il n'est pas contesté que les réclamants, qui habitent au Grand-Duché et y ont leur domicile fiscal sont à considérer comme contribuables résidents;

Considérant, qu'en date du 10 novembre 1995, lors de son entrée au pays, le réclamant avait signé auprès du Centre Commun de la Sécurité Sociale luxembourgeoise une déclaration d'entrée comme travailleur indépendant avec la remarque qu'il exercerait ses activités exclusivement au Grand-Duché;

Considérant qu'en l'espèce, le réclamant se réfère à l'article 7, alinéa ^{1er} de la convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions (Convention) aux termes duquel «les bénéfices d'une entreprise de l'un des États ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement qui y est situé, que si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable»;

Considérant d'abord que d'après les dispositions de l'article 5 de la Convention ci-avant, l'expression «établissement stable» désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité et comprend notamment un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, ... et «qu'une personne agissant dans l'un des États pour le compte d'une entreprise de l'autre État – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 5 – est considérée comme «établissement stable» dans cet État si elle dispose de pouvoirs qu'elle exerce habituellement dans cet État et qui lui permettent de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise»;

Considérant ensuite que l'article 7, alinéa 2 de la Convention dispose que «lorsqu'une entreprise de l'un des États exerce son activité dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable»;

Considérant qu'en date du 14 mai 2007 le bureau d'imposition, dans le cadre de son instruction préalable à l'imposition en application du § 205 AO avait invité le réclamant à fournir des explications supplémentaires, notamment en présentant:
une attestation de l'autorité fiscale néerlandaise, respectivement de tout autre pays dans lequel le réclamant disposerait d'une base fixe, pour documenter qu'il y était enregistré pour l'impôt sur le revenu et de joindre une copie du bulletin d'impôt;
une attestation de l'autorité fiscale néerlandaise documentant que la société ... y était enregistrée comme contribuable et de joindre, le cas échéant, une copie du bulletin d'impôt;
un certificat de son affiliation obligatoire à un organisme national ou étranger de la sécurité sociale;
que ces renseignements étaient requis pour la finalisation des impositions par voie d'assiette; qu'en effet, conformément à l'article 2 L.I.R., les contribuables résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu en raison de leur revenu tant indigène qu'étranger;

Considérant que le réclamant n'a pas répondu à cette invitation et n'a ni présenté une pièce à l'appui ni rapporté une justification établissant qu'il ne disposait que de revenus exonérés;

Considérant que le réclamant n'a entrepris aucune démarche afin d'esquiver le doute, notamment en clarifiant les points au sujet desquels le bureau d'imposition lui avait demandé des explications et des pièces à l'appui; qu'en l'espèce, le réclamant n'a pas présenté des arguments probants; qu'il ne doit s'en prendre dès lors qu'à lui-même si faute d'éléments convaincants, ses affirmations, dont le bien-fondé n'est pas établi, restent à l'état de pures allégations et n'ont pas été considérées;

Considérant qu'en conséquence le bureau d'imposition était tenu, conformément au § 217 AO, à établir les bases d'imposition par voie de taxation;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n°5742; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446; du 8.12.1970, n° 6042; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

PAR CES MOTIFS

*reçoit les réclamations en la forme,
les rejette comme non fondées.»*

Par requête déposée le 3 mars 2008, Monsieur et Madame ...-... ont introduit un recours contre la décision précitée du directeur du 4 décembre 2007.

Lorsque, comme en l'espèce, la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre, compte tenu de l'objet du recours, que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi¹.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, un recours en réformation introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu ou un bulletin de l'impôt commercial communal.

A l'appui de leur recours, les demandeurs invoquent l'article 7 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi que du protocole final, signés à La Haye le 8 mai 1968, approuvés par la loi du 30 mai 1969, tout en renvoyant pour le rappel des faits et les moyens à un recours introduit auprès du tribunal administratif le 25 novembre 2005.

Ils font valoir que Monsieur ... exercerait la profession d'informaticien en tant qu'indépendant sous la raison sociale Cette société serait enregistrée au registre de commerce de Centraal Gelderland à Arnhem aux Pays-Bas. Ils soutiennent que ni Monsieur ..., ni la société ... premièrement n'auraient exercé une activité au Luxembourg, deuxièmement n'auraient demandé ou reçu une autorisation d'établissement du ministre des Classes Moyennes, troisièmement ne seraient enregistrés au registre de commerce et des sociétés au Luxembourg et quatrièmement ne seraient assujettis à la TVA luxembourgeoise. D'ailleurs, Monsieur ... n'aurait ni une entreprise ni un établissement stable au Luxembourg. Ils se réfèrent encore au traité de Rome ainsi qu'à un jugement du tribunal administratif du 25 novembre 2005 (no 20706 du rôle). Ils estiment par ailleurs que le directeur n'aurait pas répondu à leurs questions posées dans les réclamations du 16 août 2007. Ils versent à l'appui de leurs affirmations des factures apparemment établies par la société

Enfin, ils reprochent au directeur d'avoir procédé par voie de taxation d'office en prenant en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal des montants ne correspondant pas à leur revenu brut.

Quant au moyen des demandeurs tiré de l'existence d'une entreprise aux Pays-Bas, le délégué du gouvernement soutient que les demandeurs ne seraient pas fiscalement enregistrés aux Pays-Bas et n'y paieraient par conséquent pas d'impôts. D'ailleurs, les factures versées en cause porteraient comme seule en-tête l'adresse de Monsieur ... et n'indiqueraient aucune société. Faute par les demandeurs d'avoir

¹ cf. trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Recours en réformation, n° 7, et autres références y citées

satisfait à leur obligation de collaboration conformément aux paragraphes 170 et 171 AO ce serait à bon droit que le bureau d'imposition a recouru au paragraphe 217 AO pour établir les bases d'imposition par voie de taxation. La preuve des faits allégués par les demandeurs ne serait pas rapportée en l'espèce de sorte que la décision déférée serait à confirmer.

Quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler en premier lieu que le paragraphe 217 (1) AO dispose que : « *Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind* ».

La taxation constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative², afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans la mesure du possible à la réalité économique.

Si l'administration des Contributions Directes peut procéder à une taxation d'office en cas d'absence de déclaration d'impôt, elle peut procéder par voie de taxation d'office même en présence d'une déclaration d'impôts et plus précisément au cas où le contribuable n'a pas élucidé convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition mis en case par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de la déclaration d'impôt³.

Partant, dans la mesure où les demandeurs contestent le principe de l'imposition par voie de taxation d'office, il y a lieu d'analyser de prime abord si en l'espèce, le bureau d'imposition pouvait déterminer l'assiette d'impôt à l'aide des informations mises à sa disposition par les demandeurs.

Il ressort des pièces versées en cause et notamment d'un courrier du bureau d'imposition d'Echternach du 5 février 2007 que les demandeurs avaient déposé au bureau d'imposition leurs déclarations fiscales pour les années 2002 à 2005. Dans lesdites déclarations, versées en cause, les demandeurs ont indiqué ne pas disposer de revenus, tout en ajoutant une note manuscrite de la teneur suivante : « *Les revenus de l'entreprise ..., Pays-Bas sont exonérés par la loi du 30 mai 1969 (voir ma lettre du 23 janvier 2002 et le jugement du Tribunal administratif no 20706 du rôle)* ».

Le paragraphe 166 (1) AO définit les déclarations d'impôts comme « *Erklärungen, die nach Vorschrift der Gesetze oder Ausführungsbestimmungen als Unterlage für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder für die Festsetzung einer Steuer dienen* ». Le paragraphe 166 (2) AO continue en disposant: « *Bei der Ausfüllung von Vordrucken sind alle Frage zu beantworten. Die Fragen und Antworten sind so zu fassen, dass die Prüfung, was steuerpflichtig ist und was nicht,*

² cf. trib. adm. 26 avril 1999, no 10156 du rôle, confirmé pas Cour adm. 14 décembre 2000, no 11320C du rôle, Pas. adm. 2008, V^o Impôts, no 388 et autres références y citées

³ cf. trib. adm. 17 octobre 2007, no 22366 du rôle, Pas. adm. 2008, V^o Impôts, no 393

dem Finanzamt ermöglicht wird. In den Vordrucken ist zu betonen, dass diese Prüfung dem Finanzamt, nicht dem Steuerpflichtigen zusteht. (...) ».

Ainsi, conformément à ces dispositions, le contribuable est obligé de déclarer la matière imposable, dont notamment son revenu, son bénéfice et sa fortune au bureau d'imposition. L'administration des Contributions Directes procède ensuite à l'imposition du contribuable sur base de ses déclarations. Le contribuable ne procède partant en aucun cas lui-même à l'imposition, mais l'examen de ce qui est imposable ou exonéré est réservé exclusivement à l'administration.

En l'espèce, il ressort des déclarations d'impôt versées au dossier, qu'au lieu de déclarer leur matière imposable, les demandeurs se sont contentés d'indiquer sur les formulaires préimprimés des déclarations d'impôts le chiffre « 0 », en ajoutant comme mentionné ci-avant, à la main, que les revenus de l'entreprise ... seraient exonérés par la loi du 30 mai 1969, tout en renvoyant à un jugement du tribunal administratif. Les demandeurs se sont partant substitués à l'administration des Contributions Directes en déterminant eux-mêmes directement l'assiette imposable et en ne faisant aucune déclaration quant à leur matière imposable.

Quant au renvoi à un jugement du tribunal administratif portant le numéro 20706 du rôle, il y a lieu de constater que ledit jugement a été réformé par un arrêt de la Cour administrative du 30 janvier 2007 (no 21978C du rôle), déclarant irrecevable la requête introductive d'instance déposée au greffe du tribunal administratif le 25 novembre 2005. Ainsi, ni le bureau d'imposition ni les demandeurs n'ont pu se référer audit jugement. S'y ajoute que les constatations retenues dans ledit jugement du 30 janvier 2007 ne sont ni en droit ni en fait transposables en l'espèce. En effet, la base légale de la demande des demandeurs a changé. Il ressort des pièces versées au dossier qu'à l'époque, leur demande était fondée sur l'article 15 de la loi précitée du 30 mai 1969, tandis qu'actuellement ils fondent leur demande sur l'article 7 de ladite loi. Par ailleurs, le jugement précité du 30 janvier 2007 concernait les années d'imposition 1999 à 2001, tandis qu'en l'espèce la décision déférée du directeur se rapporte à des bulletins de l'impôt émis pour les années 2002 à 2005. Or, il ne ressort des pièces versées au dossier ni quelle était la situation de fait des demandeurs durant les années 1999 à 2001, ni si cette situation est restée inchangée pour les années 2002 à 2005.

De même, si les demandeurs estiment tomber sous l'application de l'article 7 de la Convention précitée du 30 mai 1969 entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas, il échet de constater qu'ils ne versent aucune pièce à l'appui de leurs affirmations. Le seul extrait d'un registre de commerce néerlandais portant attestation de l'existence d'une société ... est en effet insuffisant pour établir l'application de ladite convention, étant donné que les demandeurs ne versent aucun renseignement, notamment sur le lieu d'exercice de l'activité de l'entreprise. De même, les diverses factures portant comme en-tête le seul nom de Monsieur ... et indiquant une adresse, des comptes en banque et un numéro de téléphone luxembourgeois, laissent plutôt supposer que l'activité de ladite entreprise est exercée au Luxembourg et non point aux Pays-Bas, de sorte que les demandeurs restent en défaut d'établir pièces à l'appui l'applicabilité de ladite convention.

A défaut d'indications sur la matière imposable, le bureau d'imposition était donc dans l'impossibilité de déterminer l'assiette imposable des demandeurs.

Par conséquent le bureau d'imposition a demandé des explications supplémentaires aux demandeurs. Ainsi, encore que le courrier du bureau d'imposition du 14 mai 2007 n'est pas versé en cause, il est constant en cause pour ne pas être contesté par les demandeurs, que ces derniers ont été invités par ledit courrier du 14 mai 2007 à verser des pièces à l'appui de l'affirmation que leurs revenus seraient exonérés au Luxembourg. De même, il est constant en cause pour ne pas être contesté par les demandeurs qu'ils n'ont réservé aucune suite audit courrier du 14 mai 2007. Tout en violant le paragraphe 171 AO, leur imposant un devoir de collaboration avec le bureau d'imposition, les demandeurs sont ainsi restés en défaut de fournir des déclarations quant à leur matière imposable au bureau d'imposition.

Ainsi, faute d'éléments et de pièces relatives à la matière imposable des demandeurs et permettant de déterminer leur assiette imposable, le bureau d'imposition a valablement pu procéder à l'imposition des demandeurs par voie de taxation d'office, conformément au paragraphe 217 AO.

Dès lors, et dans la mesure où les demandeurs n'ont pas versé de pièces supplémentaires à l'appui de leur réclamation, force est au tribunal de constater que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition était tenu conformément au paragraphe 217 AO, d'établir les bases d'imposition par voie de taxation.

Enfin, si les demandeurs reprochent au directeur d'avoir pris en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal des montants ne correspondant pas à leur revenu brut, ils n'étaient cette affirmation d'aucune explication et ne versent pas de pièces en cause relatives à leur matière imposable, permettant d'établir leur assiette imposable et le montant de l'impôt, de sorte que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

Le recours est partant à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 12 janvier 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünnen, juge,
Françoise Eberhard, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit

s. Lenert